
JUAN CARLOS GALLEGO GARCÍA
UNIVERSIDAD DE LA SABANA

**AVANCE DE INVESTIGACIÓN
LA “NO SUJECCIÓN” DE
LAS FUNDACIONES AL
IMPUESTO SOBRE LA
RENTA EN COLOMBIA**

VISIÓN DESDE EL DERECHO ESPAÑOL¹

**ADVANCE REPORT OF THE RESEARCH:
FOUNDATIONS “TAX EXEMPTION”
FROM INCOME TAX IN COLOMBIA
-A PERSPECTIVE FROM THE SPANISH LAW-**



RECIBIDO AGOSTO 16. EVALUADO SEPTIEMBRE 20. APROBADO OCTUBRE 11.

RESUMEN

Este avance de investigación presenta los argumentos sostenidos por parte de la doctrina española que se inclina por la total sujeción de las fundaciones al impuesto sobre sociedades (impuesto sobre la renta en Colombia). Las razones se podrían resumir en cuatro ideas: el quebranto del principio de igualdad por el hecho de ser persona jurídica, para evitar ventajas que distorsionen el mercado, para evitar fraudes y, por último, porque poseen capacidad contributiva. Cada una de estas ideas se analiza, contrastándola con la realidad colombiana.

PALABRAS CLAVE

Fundación, impuesto, tributos, sujeto pasivo.

ABSTRACT

This advance report presents the arguments of the Spanish doctrine that tends to agree with a total imposition of taxes on corporations (income tax in Colombia). The reasons could be summarized in four ideas: breaching of the equality principle for being a legal person; avoiding advantages that may distort the market; avoiding frauds; and finally, because they have payment power. Each of these ideas will be analyzed, contrasting them with Colombian reality.

KEY WORDS

Foundation, taxes, dues, passive subject.

SUMARIO: INTRODUCCIÓN. 1. ARGUMENTOS EN FAVOR DE LA SUJECCIÓN DE LAS FUNDACIONES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. 1.1 PRINCIPIO DE IGUALDAD. 1.2 SON SUJETOS, POR TRATARSE DE PERSONAS JURÍDICAS (PRINCIPIO DE GENERALIDAD). 1.3 PARA EVITAR VENTAJAS (PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD). 1.4 SE DEBEN EVITAR LOS FRAUDES. 1.5 LAS FUNDACIONES POSEEN CAPACIDAD ECONÓMICA.

INTRODUCCIÓN

En este texto se parte de la tesis de que el problema central de las fundaciones y demás entidades sin ánimo de lucro frente al impuesto sobre la renta en Colombia² no es el de esperar un estímulo fiscal por su labor coadyuvante al Estado, sino que se trata de entes que cuando realizan actividades de interés general previstas en la misma ley no están en capacidad de realizar el hecho imponible de dicho impuesto, pues todos sus excedentes son para el mismo fin para el cual están creadas. Siguiendo con esta idea, y advertida la realidad colombiana de tres tratamientos fiscales para las fundaciones y demás entidades sin ánimo de lucro, nos proponemos consultar las razones y las posiciones de la doctrina española que sostiene la sujeción o no a impuestos sobre la renta. De esta forma, sentamos las bases de la presente tesis. Acudimos a la doctrina española toda vez que en Colombia no se han desarrollado posiciones al respecto.

Las razones que en España se tienen en favor de la sujeción de las fundaciones al impuesto de sociedades (IS) se podrían resumir en cuatro ideas: el quebranto del principio de igualdad por el hecho de ser persona jurídica, para evitar ventajas que distorsionen el mercado, para evitar fraudes y, por último, porque poseen capacidad contributiva.

En cambio, los partidarios de la no sujeción centran su fuerza en el argumento de la inexistencia de sujeto tributario válido y, consecuentemente, de capacidad

¹ Para efectuar un análisis consistente se tienen que hacer varias precisiones. En España, hasta la promulgación de la Ley 61 de 1978, reguladora del impuesto sobre sociedades, las fundaciones no eran consideradas sujetos pasivos dentro del sistema tributario español. Con la Ley 61 el panorama cambió radicalmente, toda vez que, al definir los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, se limitó a establecer que lo serían "todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica que no estén sometidos al impuesto sobre la renta de las personas físicas", incluyendo de esta forma a las fundaciones por el hecho de poseer personalidad jurídica. La misma ley dispensa una exención parcial para las fundaciones que, al decir de la doctrina, era más teórica que real y llegaba, incluso, a tener un tratamiento más gravoso que los entes con fines de lucro. Con la nueva Ley de Fundaciones (LF) se generan otras reglas y se produce un nuevo cambio en el ordenamiento español en relación con la regulación de la tributación de las fundaciones en el impuesto sobre sociedades, ya que, junto al régimen contenido en esta norma (arts. 48 a 56), se siguió manteniendo vigente el establecido por la Ley 61 de 1978 con muy leves variaciones. De este modo, las fundaciones debían continuar tributando.

² El impuesto sobre sociedades es el equivalente en España al impuesto sobre la renta colombiano.

contributiva. Estas ideas son las que se expondrán a continuación, con una permanente mención crítica a Colombia, y dotando de elementos la idea que sostenemos.

Será objeto del presente avance de investigación únicamente el estudio de los argumentos a favor de la sujeción de las fundaciones a impuestos que tengan como hecho gravado la obtención de riqueza. Estos argumentos son los contrarios a nuestra postura, por tanto, la crítica y ponderación de ellos, a la luz del derecho colombiano, permitirá aclarar la posición que sostenemos. Con el presente análisis se persigue abrir una discusión, por lo mismo el objetivo no es llegar a conclusiones definitivas.

1. ARGUMENTOS EN FAVOR DE LA SUJECIÓN DE LAS FUNDACIONES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1.1 Principio de igualdad

El agravio a este principio es uno de los argumentos con los que cuenta la doctrina española para sostener la sujeción de las fundaciones al IS y validar el estado actual de ellas frente a este tributo. Este principio constitucional, que opera tanto en España³ como en Colombia,⁴ implica desde una óptica formalista el igualitarismo frente a ley; es, tal vez, con esta visión un poco atemperada como Giménez-Reyna e I. Zurdo⁵ compilan las tesis de los partidarios de la plena y total sujeción de las entidades no lucrativas, entre ellas las fundaciones. Para ellos, no pueden recibir un trato de privilegio, pues entienden que el principio de igualdad obliga a dar idéntico trato a entidades que están en la misma posición.⁶

Desde una óptica material, la igualdad implica, curiosamente, desigualdad,⁷ pues no a todos nos deben tratar de igual forma frente a la ley. La igualdad no debe

³ Artículo 14, CE: "Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social".

⁴ Artículo 13, CPC: "Todas las personas nacerán libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades u oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que, por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta, y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan".

⁵ Giménez-Reyna Rodríguez, I. Zurdo Ruiz-Ayucar, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, tomo I, Colección Solidaridad, núm. 7, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 356.

⁶ "La no tributación de las fundaciones y demás entidades sin ánimo de lucro no supone una discriminación arbitraria y contraria a la igualdad, sino que se fundamenta en el concepto mismo de justicia tributaria y en el respeto al principio por excelencia: el de capacidad económica, en su conexión aplicativa al de igualdad y generalidad". Márquez Márquez, "Las fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria", en *Crónica Tributaria* 108, Madrid, IEF, p. 114.

⁷ Se aprecia justicia tributaria cuando se otorgan tratamientos semejantes a sujetos en situaciones semejantes, ahora bien, por la propia naturaleza jurídica de las fundaciones y las sociedades son entes distintos que obligan a tratamientos distintos. Márquez Márquez, ob. cit., p. 115.

ser entendida como un trato uniforme que no consulte las características propias de cada sujeto. Las fundaciones son distintas, no cuentan con accionistas o socios, lo que implica la inexistencia de dividendos o participaciones; las rentas que obtengan son para su mismo fortalecimiento. Sería más lógico compararlas con entidades públicas que con sociedades mercantiles.

Cuando la Ley de Impuestos de Sociedades española (LIS), sujeta las fundaciones a dicho impuesto, toma como elemento esencial el hecho de ser persona jurídica;⁸ parece indicarnos que las fundaciones, como las sociedades comerciales, adquieren identidad de razón frente al tributo por poseer personería jurídica. Con esta concepción las fundaciones serían entes asimilables a las sociedades.⁹

Ahora bien, la misma ley que sujeta las fundaciones, por los fines de interés general que desarrollan, le dispensa un trato de exención después. Esta lógica tiene dos consecuencias: en primer lugar, iguala a las sociedades con las fundaciones y, en segundo lugar, el beneficio de la exención es una forma de estímulo a una entidad que realiza actividades de interés general.

Estas consecuencias –de equiparar y dar un beneficio fiscal a las fundaciones–, se obtienen cuando no se ha tocado el tema de fondo, es decir, la ausencia de capacidad económica de las fundaciones frente a este tributo. Las fundaciones, por su estructura, no pueden ser confundidas con las sociedades mercantiles: no son lo mismo, y no pueden ser tratadas de igual forma (a pesar de que se dispense un beneficio posterior). Los códigos de comercio, tanto español como colombiano, son legislaciones que no abordan el tema de las fundaciones. Se está frente a dos formas jurídicas: una con capacidad económica y otra sin ella. Por tanto, sostener el quiebre del principio de igualdad al dispensar un trato de “no sujeción” a las fundaciones es no comprender la diferencia y el tema central de la capacidad económica.

Por otra parte, existen sociedades comerciales cuyo objeto social principal consiste en realizar actividades de interés general y, no por ello, la legislación fiscal les otorga beneficio alguno. Con estos supuestos concluimos que los beneficios fiscales que se otorgan en Colombia a las entidades sin ánimo de lucro, dentro de las que se encuentran las fundaciones, tienen como causa tanto la realización de alguna actividad de interés general definida por la ley, como que su estructura sea sin ánimo de lucro. La forma como reiteradamente las distintas disposiciones fiscales exigen la característica de sin ánimo de lucro nos hace comprender, por lo menos para las entidades consideradas “no contribuyentes del Impuesto sobre la Renta” del artículo 23 del Estatuto Tributario colombiano, que éstas no cuentan con capacidad económica para soportar dicho tributo, por la imposibilidad de trans-

⁸ El artículo 4 de la LIS es general. Quedan incluidas en dicha redacción las personas jurídicas públicas, entre ellas las entidades territoriales. No compartimos esta redacción, pues, si bien es cierto que después se toma el trabajo de exencionarlas, rompe con criterios mínimos de capacidad contributiva. El sujeto activo definido en la ley debe tener la potencialidad de realizar el hecho imponible.

⁹ Tomás García Luis, *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Valladolid, Lex Nova, 1995, p. 124.

ferir los beneficios a tercero alguno. Si la razón del beneficio fiscal se centrare en la realización de actividades de interés general previstas en la ley, las sociedades mercantiles que desarrollan este tipo de labores deberían tener derecho al mismo beneficio fiscal, cuestión que no sucede.

Existe, de todos modos, el tema de la fundación-empresa y, más general, el de la actividad mercantil de las fundaciones. Estos aspectos complican el asunto de la igualdad o diferencia entre las fundaciones y las sociedades mercantiles. Este tema, que será objeto de un mayor debate en otro apartado, no debe revestir ninguna preocupación, por lo menos para Colombia, pues sostenemos que las rentas fruto de las actividades mercantiles que desarrollan las fundaciones, que siempre serán auxiliares y en apoyo del objeto fundacional, deben quedar cubiertas por el mismo carácter de no sujeción de la fundación al impuesto sobre la renta.

No compartimos la solución de la separación de las actividades y la creación de personas jurídicas instrumentales. Esta solución, propuesta como ideal por Herrera Molina,¹⁰ tiene como base lo indicado por López Jacoíste y consiste en la escisión total entre la actividad empresarial y la fundacional, de tal forma que la fundación tendría el carácter de accionista de una sociedad anónima.¹¹

No se puede desconocer el aporte que significa el diferenciar las actividades de interés general con las mercantiles. Pero el hecho es otro: las fundaciones, según la legislación colombiana como la Ley de Fundaciones de España, pueden realizar actividades mercantiles, muchas de ellas revisten la forma de empresa, y las rentas que se obtienen, aplicando la misma lógica, toda vez que no existe reparto de utilidades, son para el fin de interés general de la fundación. No se precisa, en consecuencia, escindir las actividades mercantiles.

Resumiendo el presente apartado, consideramos que tanto en España como en Colombia no se puede alegar el quebranto del principio de igualdad como argumento en favor de la sujeción de las fundaciones al impuesto de sociedades o renta. La razón es simple: las fundaciones, a pesar de poder desarrollar actividades mercantiles, son entes sin ánimo de lucro, lo que hace que no puedan ser igualadas con las sociedades mercantiles o con cualquier otro ente capaz de realizar el hecho imponible del impuesto.

1.2 Son sujetos, por tratarse de personas jurídicas (principio de generalidad)

El principio de generalidad en España obliga a sus ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica

¹⁰ Miguel Ángel Herrera Molina, *La sujeción de las fundaciones al impuesto sobre sociedades*, La Ley, Madrid, 2000, p. 46.

¹¹ *Ibid.*

mediante un sistema tributario justo.¹² Dicho precepto cuenta con su paralelo en Colombia, el artículo 95 de la Constitución Política Colombiana (CPC), que establece este mismo deber, pero matizado con los criterios de justicia y equidad. La CPC, infortunadamente, no hace mención al principio de la capacidad económica como eje del sistema tributario; sin embargo, esta invitación a la equidad del artículo 95 constitucional nos permite, como lo ha interpretado la jurisprudencia, apreciar la capacidad económica como lógico criterio para atemperar el rigor de un deber que, en principio, no hace excepciones. Todos los colombianos deben contribuir al sostenimiento del Estado. Eso es lo justo legal, pero esta justicia se supedita a algo mejor: la equidad. Ahora bien, la equidad precisa un criterio adecuado, que permita brindar un trato igual a los iguales, y este criterio, para el caso de los impuestos, es la capacidad económica. Este es un criterio que brota natural, pues nadie puede dar de lo que no tiene, y sostener el Estado requiere que se haga con los que tienen.

Por otra parte, si hablamos del sostenimiento del Estado, las fundaciones, por su misma actividad de interés general, ya han contribuido a este objetivo. Como se ha dicho, desde este punto de vista, las fundaciones ya han tributado.

La concepción expuesta permite comprender que las fundaciones, al estar en distinta posición con otros entes con capacidad económica, no pueden ser tildadas de asimilables a ellas, por el simple hecho de contar con personería jurídica.¹³

En consecuencia, no puede predicarse que, por este hecho, las fundaciones se deban sujetar al impuesto de sociedades. Sería una posición meramente formal.

En España, la tendencia legislativa a partir de la expedición de la LIS fue la de sujetar las fundaciones al impuesto sobre sociedades, y esta tendencia se reflejó nuevamente en la Ley de Fundaciones. Este argumento, que justifica la sujeción (tener personería jurídica y principio de generalidad), tiene una óptica formalista que, no por ello, tiene que ser aceptada, pues no vincula el hecho imponible con el sujeto, ni consulta si éste está en capacidad de realizarlo.¹⁴

¹² Artículo 31-1 CE.

¹³ De igual modo, Pedreira, en apoyo a esta postura, sostiene: "No se puede olvidar que estas organizaciones, hoy en día, son una clase de personas jurídicas como las demás, por tanto gozan de los mismos derechos y deberes que cualquier otra, incluidos los tributarios. Tal circunstancia es la que permite que las fundaciones manifiesten capacidad contributiva cuando son titulares de los índices que la revelan, por ejemplo al ser propietarias de un patrimonio, percibir rentas o efectuar el consumo de bienes y servicios". José Pedreira Menéndez, *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Valladolid, Lex Nova, 1999, p. 210.

¹⁴ Esta posición formalista la encontramos en Martín Fernández, quien finca su argumentación en el principio de generalidad del artículo 31.1 CE. En consecuencia, estas entidades han de encontrarse sujetas al impuesto sobre sociedades, por tratarse de personas jurídicas. F. J. Martín Fernández, "Notas críticas al proyecto de Ley de Mecenazgo Cultural", en *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades*, XL Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, IEF, 1996, p. 175.

En esta línea García Luis, ob. cit., p. 124, al comentar la sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades dice: "Lo esencial ... es que el ente tenga personalidad jurídica por lo que, con esta declaración general, la LIS sujeta al impuesto a todas las personas jurídicas, incluidas por supuesto las fundaciones y las asociaciones citadas anteriormente, administraciones públicas territoriales... todos ellos anteriormente no sujetos al Impuesto societario. Esta sujeción se justifica tradicionalmente en razones de neutralidad y de equiparación de

Ahora bien, el tema central del presente estudio se localiza en Colombia. En consecuencia, en esta indagación de razones que puedan adaptarse a nuestro medio, podemos apreciar que toda esta argumentación formalista no aporta elementos que nos inclinen hacia la sujeción de las fundaciones. Recordemos que Colombia arbitra, para ciertas fundaciones, un trato de sujeción; esta posición legal no tiene fundamento en el hecho de poseer personería jurídica y querer ver equivalencias con las sociedades mercantiles.

En Colombia el Estatuto Tributario, como se enunció, sujeta algunas fundaciones a un régimen tributario especial o de exención al impuesto sobre la renta. El concepto de personalidad no es relevante, pues la legislación colombiana, contrario de la española, enumera los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, y no cuenta con una regla global de personalidad jurídica como en España.

En Colombia, sostener como lo hace García Luis, que " lo esencial... es que el ente tenga personalidad jurídica"¹⁵ no es adecuado a nuestra legislación. No por esto se puede sostener que lo dicho esté mal, pues obedece a la realidad legislativa española; sin embargo, no se puede compartir cuando el mismo autor justifica esta redacción legal "en razones de neutralidad y de equiparación de las personas jurídicas",¹⁶ y la razón es muy simple: las fundaciones, como personas jurídicas, no son iguales a las sociedades mercantiles, como se ha sostenido. Por tanto, esta última argumentación que, en el fondo pretende decir que por los principios de igualdad y generalidad se deben dar tratos semejantes a las sociedades comerciales y a las fundaciones, carece de sentido, tanto en España como en Colombia.

Compartimos la posición de Herrera Molina cuando, al criticar a García Luis, sostiene que el problema fundamental –el de la capacidad económica– se pasó de lado en su razonamiento, y da prevalencia a una posición formalista y legalista.

El tema de fondo es la capacidad económica, si las fundaciones realmente realizan el hecho imponible del impuesto sobre la renta. Éstas son las ideas que, a continuación, seguiremos analizando.

todas las personas jurídicas". Esta observación de García Luis es una lógica conclusión que parte de la premisa dada por el artículo 4 de la LIS cuando dispone: "Son sujetos pasivos del Impuesto (sobre Sociedades) todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Sin embargo, esta conclusión, que implica igualdad entre sociedades mercantiles y fundaciones por el hecho de tener personalidad jurídica, se enfrenta a un problema que, en palabras de Herrera Molina, "... el criterio esencial de sujeción, en contra de lo que forzosamente mantiene la LIS, no es el de personalidad, sino el de capacidad económica, que fundamente, a su vez, a los de justicia y generalidad tributaria". Herrera Molina, *ob. cit.*, p. 47. García Luis, en palabras de Herrera Molina, "no parece ver inconveniente alguno en que la ley sujete, incluso, al Estado" por el hecho de poseer personería jurídica.

¹⁵ García Luis, *ob. cit.*, p. 124.

¹⁶ *Ibid.*

1.3 Para evitar ventajas (principio de neutralidad)

Otros autores españoles advierten que la razón de ser de la sujeción de las fundaciones al impuesto sobre sociedades se localiza en la necesidad de evitar ventajas frente a entes privados que deben tributar,¹⁷ y alegan la neutralidad como justificación de la sujeción.

Ahora bien, las fundaciones realizan sus actividades propias fuera del mercado, pues los fines de interés general –que en ocasiones se confunden con los fines del Estado– no son de la misma especie que los fines de las entidades con ánimo de lucro; por tanto, no se puede hablar de privilegios frente a los entes comerciales.¹⁸

En Colombia, este tema presenta un aparente inconveniente para justificar la tesis que sostenemos. Como se verá al final de este artículo, que trata de las actividades mercantiles de las fundaciones, en Colombia existen ciertas actividades que, si bien es cierto no se pueden catalogar como actos de comercio, sí son realizadas por sociedades mercantiles y civiles; nos referimos a los temas de la salud humana y de la educación, por dar sólo un ejemplo. Estas dos actividades que, en Colombia son apoyadas por el sector privado, no las ejercen con exclusividad las fundaciones o entidades sin ánimo de lucro, y sólo estas últimas tienen los beneficios fiscales de exención y algunas son consideradas no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Hasta aquí parece que se tuviera una ventaja frente a los entes obligados a tributar. Sin embargo, sostenemos que la intromisión no es de las fundaciones: todo lo contrario, se aprecia que son las sociedades mercantiles las que realizan actividades que serían más propias de las fundaciones pues son de interés general (salud, educación, vivienda de interés social, etc.). El lucro de las sociedades mercantiles, así realicen actividades de interés general, debe ser gravado con el impuesto, toda vez que la utilidad no se reinvierte en la misma entidad. En consecuencia, es perfectamente viable la existencia de actividades de interés general ejecutadas por entidades con ánimo de lucro que deben tributar normalmente. Abundando en las anteriores ideas, confirmamos la necesidad de los dos elementos para el logro de las ventajas fiscales, es decir, la realización de actividades de interés general y la condición de sin ánimo de lucro.

¹⁷ Hay quienes afirman todo lo contrario, pues las fundaciones ya han tributado, y advierten que a un tipo impositivo mayor, pues todos sus excedentes son invertidos en la misma labor de interés general: "Si se trata de ventajas respecto de las entidades sin ánimo de lucro, que tributan conforme el régimen general del IS y que, por lo tanto, ven mermados sus resultados positivos en 35%, hemos de decir, respecto de las fundaciones que, debido a lo previsto en los arts. 25 y 42.1.b) LF, se puede afirmar que sus resultados se hallan afectados a fines de interés general en 100%, puesto que, simplificando, 70% a ellos se destinan directamente al cumplimiento de los fines y el resto, a incrementar la dotación fundacional. El 35% frente al 100%, repito, simplificando, es un tipo muy favorable". Herrera Molina, ob. cit., p. 55.

¹⁸ "En ningún caso, el reconocimiento de la no sujeción de las fundaciones a un impuesto global sobre la renta, como el IS, supondría la concesión de un privilegio tributario, ya que sería la fórmula más acorde con su capacidad económica". Ibid., p. 57.

1.4 Se deben evitar los fraudes

Por otra parte, González Poveda¹⁹ concluye que las únicas razones que tuvo el legislador para sujetar las fundaciones al impuesto de Sociedades en España eran evitar posibles usos fraudulentos de la figura fundacional y realizar verdaderas actividades mercantiles.

Esta posición no es admisible para determinar la sujeción o no de una entidad a un determinado tributo.²⁰ En este caso concreto, en el cual las fundaciones tienen una vigilancia especial –por lo menos en España, de los protectorados, que pueden actuar en casos de fraude–, no tiene sentido justificarse en la irregularidad de algunas fundaciones como causa de la sujeción.

En Colombia el tema es difícil de abordar, pues la falta de protectorados y la libertad de constitución y posterior desarrollo de las fundaciones hacen prever un posible uso fraudulento de ellas, pero el eje del problema no radica en la realización de verdaderas actividades mercantiles. El problema se encuentra en la desviación de los recursos hacia sus fundadores o directivos, con detrimento de las actividades de interés general. En esta línea la legislación fiscal ha hecho algunos avances, pero son precarios y parciales, como se podrá aclarar en el último aparte del presente trabajo. De todos modos, un problema de control no puede ser determinante para inclinarnos por la sujeción de las fundaciones al impuesto de renta de sociedades.

1.5 Las fundaciones poseen capacidad económica

Para Pedreira, el hecho de existir los patronatos con poder de decidir el destino de parte de las "rentas"²¹ de la fundación e, incluso, beneficiarse de un porcentaje de ellas, a través de la retribución de los gastos de administración, desvirtúa la no sujeción de las fundaciones al impuesto sobre sociedades. "Por todo ello, nos atrevemos a afirmar que no se puede declarar la no sujeción tributaria de las fundaciones, amparada en la ausencia de poder de disposición sobre sus rendimientos, puesto que, sobre una parte de ellos, sí conservan la libertad de disposición necesaria para que esas rentas no se destinen a fines de interés general".²²

Esta observación válida se realiza en un contexto en el cual la ley obliga a destinar los ingresos fundacionales en 70% por lo menos a los fines de interés general pero, apreciando el caso colombiano, donde no existe dicho porcentaje, ni tope, parece que no existe una real preocupación por evitar que las fundaciones se

¹⁹ González Poveda, *Impuesto sobre sociedades*, Madrid, Pirámide, 1988, p. 72.

²⁰ Disiente, igualmente, Pedreira. Pedreira Menéndez, ob. cit., p. 329.

²¹ El autor citado, tomando el informe Carter, entiende por capacidad económica: "el poder de disposición de recursos útiles y escasos, que tiene el sujeto gravado, para cubrir las propias necesidades". En este sentido establece su argumento de existencia de capacidad económica de las fundaciones, pues existe alguna potestad de disponer, por parte del patronato, de algunos recursos. *Ibid.*, p. 206.

²² *Ibid.*, p. 210.

conviertan en acaparadoras de capital, como ocurrió principalmente en España con las manos muertas. Esta falta de regulación muestra, nuevamente, lo poco que afectó el tema desamortizador en la legislación colombiana.

En Colombia las fundaciones de interés público, que gozan del beneficio de la no sujeción al impuesto sobre la renta pues se entiende que gastan e invierten sus recursos en el desarrollo de su objeto, no precisan tope alguno legal que las obligue a destinar las rentas e ingresos fundacionales a fines de interés general. Tal ausencia de regulación al respecto corrobora la importancia de las fundaciones y el poco recelo hacia ellas. Por tanto, el argumento de Pedreira en favor de la sujeción no encuentra, por lo menos para Colombia, admisibilidad.

Por otra parte, los entes públicos, todos con vocación del logro del bien común, consumen recursos, en su mayoría de origen tributario, no propiamente para fines de interés general en su propio detrimento. Nos referimos al sostenimiento de la excesiva burocracia y la corrupción, que ocasionan mayores costos frente a pobres resultados. Estas razones contrarrestan el argumento de Pedreira, toda vez que la distracción de las rentas que puedan dar los patronos en las fundaciones sería como las distracciones que los funcionarios les pueden dar a los recursos públicos a su cargo. Por tanto, centrar el asunto de la no sujeción de las fundaciones a un tema de control, por lo menos para Colombia, no es un argumento de peso. Ahora bien, los entes públicos requieren recursos para temas administrativos y de gestión: no se pueden aplicar los ingresos de una fundación o los destinados a un establecimiento público en 100% al logro del fin fundacional o del ente público. Se requiere una estructura organizativa mínima, que garantice el servicio de interés general que se desea brindar.

En esta línea de ideas, otro argumento en favor de la sujeción de las fundaciones, tomado de la doctrina española, lo encontramos en Zornoza Pérez.²³

Para este autor, el hecho de que estén obligadas a perseguir fines de interés público no debería afectar su sujeción a los impuestos, pues la ausencia del ánimo de lucro no impide la obtención de rentas, ganancias o beneficios por parte de tales entidades. De tal forma, la obtención de esas rentas demostraría la existencia de una capacidad económica susceptible de gravamen y legitimadora de su sujeción al sistema tributario, independientemente de que esos rendimientos después se destinen a la realización de los fines de la entidad.

Es evidente que las fundaciones puedan lograr resultados positivos en sus estados de pérdidas y ganancias, demostrando de esta forma cierta capacidad económica.²⁴ Esta realidad no se pretende ocultar, pero esta relativa capacidad económica

²³ J. J. Zornoza Pérez, "Derecho de Fundación y sistema tributario", en *Derecho privado y constitución*, núm. 9, mayo agosto, 1996, p. 304.

²⁴ "Las fundaciones (posibles sujetos tributarios) disponen de la titularidad de un patrimonio (esencial) y pueden obtener rentas de distintas fuentes (accidental), pero ni uno ni las otras son aptas en cantidad ni calidad para someterlas a tributación, porque no expresan capacidad económica, al tener que destinarlas a fines de interés general o público por ley o por estatutos de acuerdo con la ley". Márquez Márquez, ob. cit., p. 112.

debe combinarse con la posibilidad de disposición de dicha riqueza, para que pueda ser gravada. Mientras los excedentes de las fundaciones sean para fortalecer la actividad de interés general, no se puede hablar de disposición de riqueza y, mucho menos, de la posibilidad de ser gravada.²⁵

BIBLIOGRAFÍA

- García Luis, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Valladolid, Lex Nova, 1995.
- Giménez-Reyna Rodríguez, E. y Zurdo Ruiz-Ayucar, I., en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, tomo I, Colección Solidaridad, núm. 7, Madrid, Marcial Pons, 1995.
- González Poveda, V., *Impuesto sobre sociedades*, Madrid, Pirámide, 1988.
- Herrera Molina, M. A., *La sujeción de las fundaciones al impuesto sobre sociedades*, Madrid, La Ley, 2000.
- Márquez Márquez, A., "Las fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria", en *Crónica Tributaria* 108, Madrid, IEF.
- Martín Fernández, F. J., "Notas críticas al proyecto de Ley de Mecenazgo Cultural", en *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades, XL Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, IEF, 1996.
- Pedreira Menéndez, J., *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Valladolid, Lex Nova, 1999.
- Pérez de Ayala, J. L. y González García E., *Curso de derecho tributario*, 2 edición, tomo I, Editorial de Derecho Financiero, 1983.
- Pérez Royo, F., *Derecho financiero y tributario – Parte general*, 3 edición, Madrid, Civitas, 1993.
- Zornoza Pérez, J. J., "Derecho de Fundación y sistema tributario", en *Derecho privado y constitución*, núm. 9, mayo-agosto, 1996.

²⁵ No toda posesión o titularidad de medios económicos es índice de capacidad económica, en este sentido se han pronunciado: Pérez de Ayala y González García, *Curso de derecho tributario*, 2 edición, Editorial de Derecho Financiero, 1983, pp. 179 y ss.; F. Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario-Parte general*, 3 edición, Madrid, Civitas, 1993, p. 90.